

УДК 656.2.003

## ПРЕИМУЩЕСТВА КОНСОЛИДИРОВАННОЙ УПЛАТЫ НАЛОГОВ

**Д.Н. КУШНЕРОВ**

*Белорусский государственный университет транспорта,  
г. Минск, Республика Беларусь*

**Введение.** Включение в Налоговый кодекс Республики Беларусь понятия «консолидированный плательщик», разработка правовых норм его создания и деятельности может стать важным этапом налоговой реформы, проводимой в нашей стране. Это позволит упростить налоговое администрирование для ряда объединений (концернов, холдингов, хозяйственных групп), сократит число налоговых процедур, уменьшит количество налоговых деклараций, упростит налоговый контроль со стороны государственных органов.

На сегодняшний день в белорусском налоговом законодательстве отсутствует понятие «консолидированный плательщик налога», хотя такой термин широко используется в ряде государств. Так, в ЕС допускается применение режима консолидированного налогоплательщика НДС (Директива Совета 2006/112/ЕС «Об общей системе налога на добавленную стоимость»). Статья 11 Директивы предоставляет право государствам-членам ЕС в целях облегчения администрирования рассматривать в качестве единого налогооблагаемого лица лиц, которые представляют собой отдельные субъекты права, но в то же время тесно связаны финансовыми, экономическими и организационными связями [1].

В налоговом законодательстве Украины применяется термин «консолидированная группа налогоплательщиков», под которой понимается образованное и зарегистрированное в соответствии с национальным законодательством объединение предприятий и организаций, которое выступает как единый плательщик налога. Консолидированная уплата допускается по налогу на прибыль. Консолидированная группа плательщиков может быть образована лишь на основании договора между ее участниками. При этом предприятие, организация не может быть участником больше чем одной консолидированной группы плательщиков налога. После перехода на консолидированную уплату налога филиалы теряют статус налогоплательщика, поскольку им становится юридическое лицо, которое осуществляет расчет налоговых обязательств филиалов за соответствующий отчетный (налоговый) период, уплачивает налоги по месту своей регистрации [2, с.83].

В Российской Федерации проводится широкомасштабная работа по созданию правовых основ для образования консолидированных налогоплательщиков. При этом консолидированная уплата предполагается по налогу на прибыль.

Анализ механизма функционирования институтов консолидированных налогоплательщиков в различных странах выявил определенные национальные различия:

- налогом, для которого допускается консолидированная уплата, в Российской Федерации и Украине выступает только налог на прибыль, в странах Европейского Союза – НДС;
- в ЕС и Украине единственный критерий для перехода на консолидированную уплату – наличие взаимозависимых лиц, тесно связанных организационными, финансовыми связями. В Российской Федерации требуется соблюдение дополнительных условий, а именно: суммарный объем выручки от продаж за прошлый год не менее 100 миллиардов рублей, суммарный объем федеральных налогов, отраженных в декларациях за прошлый год, не менее 15 миллиардов рублей, стоимость совокупных активов по данным бухгалтерского баланса на 1-е января не менее 1 триллиона рублей.

Российские критерии для отнесения плательщиков к категории консолидированных являются одними из самых высоких в мире, на первом этапе ожидается, что им смогут соответствовать порядка 11 крупных компаний [3].

Введение института консолидированных плательщиков имеет еще один важный аспект как для государства в целом, так и для конкретных плательщиков. При объединении ряда организаций с целью консолидированной уплаты налогов эти организации утрачивают статус плательщика соответствующих налогов. Плательщиком становится юридическое лицо, которое осуществляет расчет и производит уплату налогов, а обороты внутри плательщика не являются объектом для налогообложения, даже если в состав консолидированного плательщика входят различные юридические лица. Налогом облагается только конечная продукция консолидированного плательщика, реализуемая третьим лицам.

Из этого следует, что комплексная проработка вопросов по введению консолидированной уплаты НДС может позволить существенно упростить порядок исчисления этого налога внутри группы. Это достигается за счет того, что НДС будет начисляться только на обороты по реализации продукции конечному пользователю, а все обороты внутри плательщика налогообложению не подлежат, даже если это обороты между разными юридическими лицами. На сегодняшний день передача товаров (работ, услуг) только в пределах одного юридического лица не является объектом для НДС. Новый механизм позволит значительно сократить количество операций по расчету НДС.

При этом сумма налога, уплачиваемая в бюджет, из-за исключения из оборотов внутригрупповых расчетов не уменьшится, поскольку все равно будет облагаться добавленная стоимость, включенная в конечную продукцию. А добавленная стоимость в конечной продукции будет представлять собой сумму добавленных стоимостей, созданных всеми членами консолидированной группы, участвовавших в создании этой продукции.

Одним из отечественных плательщиков, который в перспективе мог бы перейти на консолидированную уплату налогов, является Белорусская железная дорога. Белорусская железная дорога является государственным объединением, входящим в структуру Министерства транспорта и коммуникаций. Для оптимизации деятельности железнодорожного транспорта на дороге создана единая система управления, в которую входят 84 организации, имеющие статус юридического лица (38 учреждений и 46 республиканских унитарных предприятий), 3 обособленных структурных подразделения объединения, 3 представительства за рубежом.

Важнейшими структурными элементами Белорусской железной дороги являются 6 отделений (Минское, Барановичское, Брестское, Гомельское, Могилевское, Витебское), объединяющие 157 обособленных структурных подразделений, из них 21 железнодорожный узел, 17 локомотивных депо, 12 вагонных депо, 20 дистанций пути, 13 дистанций сигнализации и связи, 7 дистанций электроснабжения и другие подразделения. Кроме отделений в структуру Белорусской железной дороги входят 22 организации дорожного подчинения, 16 дочерних организаций, 7 заводов.

Оказание транспортной услуги осуществляется на основании единого технологического процесса перевозок, в котором каждое структурное подразделение играет конкретную роль: локомотивные депо обеспечивают процесс перевозок исправным тяговым подвижным составом, вагонные депо – исправными вагонами, дистанции пути содержат в надлежащем состоянии инфраструктуру (железнодорожный путь, полосу отвода, непосредственно прилегающую к железнодорожному полотну), дистанции электроснабжения обеспечивают бесперебойную подачу электроэнергии ко всем устройствам, дистанции сигнализации и связи следят за исправной работой всех устройств автоматики и телемеханики (стрелочные переводы, светофоры) и т.д. Конечной продукцией Белорусской железной дороги по перевозочной деятельности является оформленная соответствующими документами перевозка грузов и пассажиров, она создается и реализуется на уровне железной дороги в целом.

Ни одна структурная единица железной дороги не может реализовать и не реализует клиенту транспортную услугу, так как перевозка – сложный процесс. Пространственное перемещение грузов или пассажиров одновременно обеспечивают семь отраслевых хозяйств, каждое из которых может быть представлено несколькими структурными единицами. Если же рассматривать перевозочный процесс в целом, то счет подразделений, участвующих в его осуществлении (службы, отделы, отделения, структурные подразделения), уже идет на десятки.

Расчеты с клиентами производятся по грузовым перевозкам, как правило, в безналичном порядке, по пассажирским – наличными деньгами.

Имеются различия в порядке начисления и взимания провозных платежей по грузовым и пассажирским перевозкам в международном сообщении. При перевозке грузов в международном сообщении (ввоз, вывоз, транзит) плата взимается в свободно конвертируемой валюте и только за перевозку по территории Республики Беларусь, то есть Белорусская железная дорога не взимает (не получает) плату за перевозку грузов по территории других государств. Расчеты за международные грузовые перевозки железная дорога производит, как правило, не с клиентами, а с экспедиторскими организациями, с которыми заключаются соответствующие договоры. Допускается заключение договоров между отделениями дороги и грузоотправителями (грузополучателями) на оплату провозных платежей и дополнительных услуг в свободно конвертируемой валюте.

В международном пассажирском сообщении действует иной порядок: плата за весь путь следования взыскивается с пассажира на станции отправления и, следовательно, зачисляется на счета дороги отправления. Однако часть полученных средств должна быть перечислена другим ино-

странным дорогам, участвовавшим в перевозке. Вся сумма средств, получаемая дорогой отправления, называется доходными поступлениями, и только часть, принадлежащая этой дороге за перевозку пассажиров по своей территории, является ее доходом.

На каждой стадии формирования доходов от перевозок их величина различна, причем всегда выполняется следующее условие: сумма доходов на низшей ступени меньше суммы доходов более высокой ступени. Такой принцип формирования и распределения доходов от перевозок на всех уровнях железной дороги обусловлен рядом причин:

- продукция железной дороги (перевозка) создается структурными подразделениями (депо, участками, дистанциями и пр.), входящими в состав отделения. При этом ни одно структурное подразделение не получает напрямую от клиентов доходы, связанные с их основной деятельностью;

- перевозка, как правило, не заканчивается в границах одного отделения дороги, то есть в ней участвует два и более отделения, а, следовательно, и доходы должны получить все, кто осуществил перевозку. При этом клиент (пассажир, грузоотправитель, грузополучатель) платит только один раз – на станции отправления или назначения. Таким образом, доходы (денежные средства) концентрируются в одних структурных подразделениях (центры сосредоточения доходов), в то время как перевозку осуществляют другие структурные подразделения. Для правильного распределения полученных доходов между участниками перевозочного процесса необходим механизм, учитывающий выполненную ими работу;

- на Белорусской железной дороге большой удельный вес международных перевозок, при которых в перевозке участвуют железные дороги иностранных государств. Расчеты между железными дорогами стран СНГ, ЕС и другими ведутся только на уровне администраций, что требует обобщения информации о перевозках и доходов от них в едином руководящем центре.

Специфика функционирования железной дороги, особенности взаимоотношений внутри отрасли, механизм формирования ее доходов наложили свой отпечаток на порядок расчета и уплаты отдельных налогов. Так, статьей 9 Закона Республики Беларусь «О железнодорожном транспорте» установлено, что Белорусской железной дорогой производятся централизованные расчеты с республиканским бюджетом. Эта норма закреплена и в Налоговом кодексе Республики Беларусь (статьи 108, 143).

Механизм реализации этой нормы закона определен Указом Президента Республики Беларусь от 03.04.2006 г. № 186 «О порядке и сроках представления налоговых деклараций (расчетов) по налогу на добавленную стоимость по перевозкам и налогу на прибыль по сводному балансу основной деятельности Белорусской железной дороги и уплаты указанных налогов» [4].

Этот принцип реализуется следующим образом: государственное объединение «Белорусская железная дорога» зарегистрировано в качестве плательщика налогов в инспекции Министерства по налогам и сборам по Ленинскому району города Минска и уплачивает централизованно налог на добавленную стоимость по перевозкам и налог на прибыль по сводному балансу основной деятельности. То есть эти два налога на железной дороге никто, кроме Управления дороги, как полномочного представителя объединения, не уплачивает. Остальные налоги все организации (структурные подразделения) уплачивают самостоятельно в порядке и сроки, установленные законодательством Республики Беларусь.

Таким образом, можно сказать, что определенные элементы консолидированной уплаты отдельных налогов на железной дороге уже имеются. Однако проведенный анализ порядка расчета и уплаты на Белорусской железной дороге налогов из выручки и доходов показал, что:

- централизованный расчет и уплата налога на добавленную стоимость производится только по перевозочной деятельности. НДС с оборотов по всем остальным видам деятельности каждое структурное подразделение железной дороги, а их более двухсот, рассчитывает и уплачивает самостоятельно.

- по налогу на прибыль централизованной является только уплата, расчет налога децентрализован. На железной дороге плательщик (государственное объединение) определяет налог на прибыль сложением сумм налогов, рассчитанных структурными единицами, входящими в его состав и плательщиками налога не являющимися. Это вызывает необходимость производить массу вспомогательных расчетов, перенаправлять финансовые потоки во встречных направлениях, что не позволяет оптимизировать их.

Для упрощения процедур налогового администрирования на Белорусской железной дороге, оптимизации ее финансовых потоков предлагается ввести новый механизм расчета и уплаты налогов на добавленную стоимость и на прибыль. Его внедрение позволит установить взаимосвязь между

объектом налогообложения и плательщиком налога, четкое соответствие получателя выручки (прибыли) плательщику, позволит исключить встречные финансовые потоки на дороге.

Для реализации указанного механизма автором была разработана следующая методика исчисления и уплаты на Белорусской железной дороге налогов на добавленную стоимость и на прибыль:

1. Плательщиком налогов на добавленную стоимость и на прибыль по всем оборотам является Белорусская железная дорога. По всем остальным налогам плательщиками являются юридические лица, входящие в состав объединения, филиалы, представительства и иные обособленные подразделения.

2. Информация о доходах от перевозок формируется на уровне дороги централизованно. Организации, входящие в состав железной дороги, ежемесячно представляют отчет по полученным доходам, не связанным с перевозочной деятельностью.

3. Все структурные единицы железной дороги представляют в Управление дороги информацию о понесенных ими расходах. Указанные расходы через систему внутрихозяйственных расчетов передаются в вышестоящую организацию и включаются в ее баланс.

4. Отделения дороги, их структурные подразделения, организации дорожного подчинения составляют расчеты по налоговым вычетам для НДС и представляют указанные расчеты в Управление Белорусской железной дороги. Расчеты представляются одновременно с передачей информации о расходах этих организаций. В Управление дороги также представляются сведения об имеющихся правах на льготы по налогам на добавленную стоимость и на прибыль, а также документы (их копии), подтверждающие права на эти льготы.

5. Для определения конечного результата работы дороги (прибыль или убыток) Управление дороги сопоставляет полученные доходы с понесенными расходами. Прибыль (убыток) определяется в соответствии с правилами, установленными Налоговым кодексом Республики Беларусь.

Предлагаемая методика:

- оптимизирует финансовые потоки за счет исключения встречного движения ресурсов, когда вышестоящие организации доводили нижестоящим финансирование с прибылью, из которой затем рассчитывался налог на прибыль и возвращался обратно;

- упрощает расчет налоговых вычетов по НДС. Отпадает необходимость в распределении вычетов между перевозками и прочими оборотами, их нужно будет распределять только на относимые на затраты и принимаемые в зачет;

- снижает количество налоговых деклараций, подаваемых в налоговые органы. Если на сегодняшний день порядка двухсот организаций Белорусской железной дороги представляют декларацию по налогу на добавленную стоимость от видов деятельности, не связанных с перевозками, то после внедрения предлагаемой методики будет подаваться только одна декларация от всей железной дороги;

- сокращает число процедур налогового администрирования. В настоящее время, несмотря на централизованную уплату НДС и налога на прибыль, во всех организациях Белорусской железной дороги рассчитывается и передается в вышестоящую организацию налог на прибыль, рассчитывается и уплачивается НДС по оборотам, не связанным с перевозками, распределяются налоговые вычеты по НДС между доходами от перевозок и прочими доходами. Все это требует наличия внушительного штата бухгалтеров, указанные расчеты занимают значительную часть их рабочего времени. Предлагаемые мероприятия позволят существенно сократить трудозатраты и снизить трудоемкость расчета централизованных налогов.

Предлагаемые подходы к расчету и уплате на Белорусской железной дороге налогов на добавленную стоимость и на прибыль создадут предпосылки для отнесения ее к категории консолидированных плательщиков.

**Выводы.** Одним из направлений налоговой реформы в Республике Беларусь может стать создание института консолидированных плательщиков налогов. Такая практика широко применяется в странах ЕС, Украине, подготовлена необходимая нормативная база в Российской Федерации. Это позволит существенно упростить порядок расчета и уплаты отдельных налогов крупными субъектами хозяйствования (объединениями, холдингами, корпорациями). Такой шаг также позволит снизить трудоемкость и количество операций, связанных с контролем полноты и правильности исчисления налогов со стороны государственных органов.

Потенциальным консолидированным плательщиком налогов является Белорусская железная дорога. Ее структура, особенности функционирования заложили предпосылки для централизованной уплаты НДС по перевозкам и налога на прибыль, которую можно считать прототипом консо-

лидированной уплаты. Однако проведенный анализ показал, что действующая на железной дороге система уплаты централизованных налогов имеет ряд недостатков. Разработанная автором методика позволяет устранить выявленные недостатки и оптимизировать расчет и уплату налогов Белорусской железной дорогой.

## **ЛИТЕРАТУРА**

1. Захаров, А.С. ЕС: консолидированный налогоплательщик НДС / А.С. Захаров // Российский налоговый портал [Электронный ресурс]. – 2009. – Режим доступа : [http://www.taxpravo.ru/novosti/statya-65404-es\\_konsolidirovannyiy\\_nalogoplatelschik\\_nds](http://www.taxpravo.ru/novosti/statya-65404-es_konsolidirovannyiy_nalogoplatelschik_nds). – Дата доступа : 03.03.2011.
2. Кучерявенко, Н.П. Основы налогового права : учеб. пособие / Н.П. Кучерявенко. – Харьков : Легас, 2001. – 304 с.
3. Правительство вводит институт консолидации налогоплательщиков // Справочно-правовая система «Право.ru» [Электронный ресурс]. – 2010. – Режим доступа : <http://www.pravo.ru/news/view/32108/> – Дата доступа : 09.03.2011.
4. О порядке и сроках представления налоговых деклараций (расчетов) по налогу на добавленную стоимость по перевозкам и налогу на прибыль по сводному балансу основной деятельности Белорусской железной дороги и уплаты указанных налогов : Указ Президента Респ. Беларусь от 03.04.2006 № 186 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь.– 2006. – № 55. – С. 6–8.

## **ADVANTAGES OF CONSOLIDATED TAXES PAYMENT**

***D.N. KUSHNEROV***

### ***Summary***

Merits of consolidated taxes payment in EU countries, Ukraine and Russia are considered. Preconditions allowing transition to the consolidated taxes payment by the Belorussian railways are analysed. Methods for optimization of the profit taxes and value added taxes calculation and payment by the Belorussian railways are worked out.

© Кушнеров Д.Н.

*Поступила в редакцию 20 апреля 2011 г.*